

## COUR ADMINISTRATIVE

Numéro 36477C du rôle  
Inscrit le 25 juin 2015

---

### Audience publique du 26 novembre 2015

**Appel formé par  
Monsieur ... .., ...,  
contre un jugement du tribunal administratif  
du 15 mai 2015 (n° 33144 du rôle) ayant statué sur son recours  
dirigé contre des bulletins d'impôt en matière d'impôt sur le revenu  
et d'impôt commercial communal**

---

Vu la requête d'appel inscrite sous le numéro 36477C du rôle et déposée au greffe de la Cour administrative le 25 juin 2015 par Maître Marc KLEYR, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ....., demeurant à L-..., déclarant agir en tant que seul et unique héritier de feu sa mère, Madame ... -..., décédée le 6 octobre 2011, dirigée contre un jugement du tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg du 15 mai 2015 (n° 33144 du rôle) ayant déclaré recevable mais partiellement fondé seulement son recours en réformation dirigé contre le bulletin de l'impôt sur le revenu, le bulletin de calcul de la contribution dépendance ainsi que le bulletin de l'impôt commercial communal, tous émis au titre de l'année 2007 en date du 17 octobre 2012 par le bureau d'imposition ..., section des personnes physiques, de l'administration des Contributions directes et ayant retenu que, par réformation desdits bulletins, l'imposition litigieuse était à effectuer selon les principes plus amplement retenus au corps dudit jugement ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 14 septembre 2015 par Madame le délégué du gouvernement Caroline PEFFER ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 8 octobre 2015 par Maître Marc KLEYR au nom de Monsieur .....

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement dont appel ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Alex PHAM, en remplacement de Maître Marc KLEYR, et Monsieur le délégué du gouvernement Eric PRALONG en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 10 novembre 2015.

---

En date du 16 février 2009, le mandataire de Madame ... -..., ci-après dénommée « Madame ... », déposa la déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2007.

Madame ... décéda le 6 octobre 2011 et laissa comme seul et unique héritier son fils, Monsieur .....

Le 16 septembre 2012, le bureau d'imposition ... de la section des personnes physiques de l'administration des Contributions directes, ci-après « *le bureau d'imposition* », informa Monsieur ....., *qualitate qua*, en application du § 205, alinéa 3, de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », qu'il projetait de s'écarter de la déclaration de l'impôt sur le revenu précitée concernant un certain nombre de points y plus amplement émargés, dont le point premier consista à dire que les opérations d'achat et de vente d'immeubles de la déclarante sortaient du cadre de la gestion normale du patrimoine privé et relevaient d'une activité qui était à considérer comme activité commerciale. Le bureau d'imposition invita le contribuable à formuler ses éventuelles observations jusqu'au 2 octobre 2012 au plus tard.

Par courrier du 1<sup>er</sup> octobre 2012, le mandataire de Monsieur ... formula ses observations.

Le 17 octobre 2012, le bureau d'imposition émit à l'égard de feu Madame ... le bulletin de l'impôt sur le revenu, le bulletin de l'impôt commercial communal et le bulletin de calcul de la contribution dépendance, tous relatifs à l'année d'imposition 2007.

Monsieur ..., agissant *qualitate qua*, fit introduire par son mandataire une réclamation à l'encontre des bulletins précités en date du 7 janvier 2013.

Aucune réponse à cette réclamation n'étant intervenue de la part du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après « *le directeur* », Monsieur ..., agissant toujours en tant qu'héritier unique de feu sa mère, Madame ..., fit introduire, par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 30 juillet 2013, un recours tendant principalement à la réformation, sinon subsidiairement à l'annulation du bulletin de l'impôt sur le revenu, du bulletin de calcul de la contribution dépendance et du bulletin de l'impôt commercial communal, tous relatifs à l'année d'imposition 2007, précités.

Par jugement du 15 mai 2015, le tribunal déclara le recours principal en réformation recevable et partiellement justifié.

Tout d'abord, le tribunal déclara le recours non fondé concernant la qualification de l'activité d'achat et de vente d'immeubles exercée par feu Madame ... durant l'année 2007 en s'appuyant sur son jugement rendu le 28 mars 2012 (n° 28925 du rôle) ayant trait à l'année d'imposition 2005 et ayant décidé que les opérations d'achat et de vente de terrains de l'intéressée depuis 2002 étaient à qualifier d'activité commerciale. En conséquence de ce jugement, le tribunal qualifia également les actes subséquents d'achat et de vente d'immeubles touchés par les bulletins litigieux comme relevant d'une activité commerciale, tout en mettant en avant qu'au niveau de l'acte notarié du 7 mai 2003 relatif à l'acquisition d'un terrain à ..., feu Madame ... avait déclaré agir en vue de la revente dudit terrain.

Concernant toujours ce terrain à ..., le tribunal déclara également non fondé le recours concernant le moyen tiré de ce que la plus-value latente retenue par le bureau d'imposition ne correspondait pas à sa valeur du marché de l'époque et n'était étayée par aucun élément concret et probant de nature à impliquer une appréciation différente du tribunal.

Dans un troisième ordre d'idées, le tribunal retint encore que c'était à bon droit que l'exemption de 25% au sens de l'article 3, paragraphe (1), de la loi du 30 juillet 2002 déterminant différentes mesures fiscales destinées à encourager la mise sur le marché et l'acquisition de terrains à bâtir et d'immeubles d'habitation, ci-après « *la loi du 30 juillet 2002* », avait été refusée dans le cas d'espèce.

En quatrième lieu, le tribunal débouta la partie ... de son moyen tiré de ce que le bureau d'imposition n'avait pris en compte que 50% des frais d'obtention déclarés pour un montant intégral de 12.311,01 euros relatif à des commissions et droits de garde en relation avec les revenus déclarés provenant de capitaux mobiliers.

Par contre, le tribunal déclara fondé le recours concernant le montant de 73.708,45 euros retenu par le bureau d'imposition à titre de revenus nets divers, provenant *a priori* de la liquidation de la société ... Sàrl dont feu Madame ... aurait été actionnaire à hauteur de 10% du capital social, son ayant droit arguant qu'elle n'aurait touché de boni de liquidation qu'en l'année 2008 seulement. Devant l'absence d'éléments concrets sous-tendant la réalité des revenus nets divers ainsi imposés à travers les bulletins d'imposition litigieux, le tribunal conclut à la non-retraçabilité au niveau de l'année 2007 de ces revenus nets divers retenus par le bureau d'imposition et décida en conséquence que les bulletins d'impôt déferés encouraient la réformation en ce sens, déclarant de la sorte le recours partiellement justifié.

Enfin, le tribunal dit qu'il n'y avait pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation et débouta la partie demanderesse de sa demande en allocation d'une indemnité de procédure tout en condamnant la partie étatique aux frais de l'instance.

Par requête d'appel déposée au greffe de la Cour administrative le 25 juin 2015, Monsieur ....., agissant toujours *qualitate qua*, a fait régulièrement entreprendre le jugement précité du 15 mai 2015 dont il sollicite la réformation dans le sens de voir déclarer justifié son recours en réformation également en ce qui concerne la plus-value latente à partir de la donation du terrain à ... et le montant de la plus-value issue de la vente du terrain à ... suivant les ordres subsidiaires plus amplement spécifiés au dispositif de la requête d'appel.

L'Etat conclut au caractère non fondé de l'appel et demande à en voir débouter l'appelant, sans cependant relever appel incident par rapport au volet des revenus nets divers ayant abouti en première instance à la réformation partielle des bulletins d'imposition litigieux.

Dès lors, les points litigieux en instance d'appel sont au nombre de deux, à savoir, respectivement la plus-value à mettre en compte relativement à la réalisation par feu Madame ... durant l'année d'imposition 2007 des terrains situés à ... et à ....

A la base, la question pertinente est celle de savoir, pour chacun de ces deux terrains, dans quelle mesure ceux-ci doivent être entrevus comme ayant fait partie du capital d'exploitation de l'entreprise commerciale de feu Madame ....

A ce titre, les premiers juges ont valablement dégagé que le terrain situé à ..., d'une superficie de 25,52 ares, a été acquis par l'intéressée en date du 7 mai 2003 pour un montant de 200.000.- € et il n'est pas contesté en cause que l'acte d'acquisition comportait une clause de revente. De même, il résulte des éléments du dossier qu'à l'époque, le terrain en question

avait été incorporé dans l'actif investi de l'entreprise commerciale de Madame ... et qu'en tant que tel, il a été divisé en deux places à bâtir suivant un plan réalisé en date du 10 novembre 2004.

Dès lors, tel que retenu également à bon escient par les premiers juges, l'opération de donation effectuée en 2007 par Madame ... à sa petite-fille en date du 21 mai 2007 doit s'analyser en sortie du terrain en question du patrimoine d'exploitation de l'intéressée vers son patrimoine privé, autrement dit en tant que prélèvement privé au sens de l'article 42, paragraphe 2, de la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu en abrégé « *LIR* ».

Par voie de conséquence, une plus-value s'analysant en tant que bénéfice commercial a valablement pu être mise en compte par le bureau d'imposition au titre de l'exercice 2007.

Concernant l'autre terrain situé à ..., la question est à différencier, contrairement cette fois-ci à l'analyse des premiers juges. En effet, tel que le met valablement en avant la partie appelante, seulement pour une moitié du terrain en question la preuve est rapportée au dossier, sur base de l'ensemble des éléments y fournis, qu'il a fait partie du patrimoine d'exploitation de l'intéressée. Il s'agit de la moitié du terrain acquise en second lieu en date du 5 avril 2006 et intégrée audit patrimoine d'exploitation à concurrence de 80.000.- €

Au contraire, pour la moitié du terrain antérieurement acquise en premier lieu déjà à la date du 25 février 2000, il ne résulte valablement d'aucun élément du dossier que celle-ci ait été intégrée au patrimoine d'exploitation de Madame ..., de sorte que force est à la Cour de retenir que cette moitié de terrain doit être considérée comme étant restée dans le patrimoine privé de l'intéressée. Cette analyse est dans la ligne du contenu des courriers du bureau d'imposition des 14 janvier 2008 et 8 juin 2011, de sorte que la partie appelante a valablement pu se fier à cette ligne tracée et considérer cette moitié de terrain comme étant effectivement restée dans son patrimoine privé et ce dès l'année 2000.

Dès lors, pour le terrain de ..., cédé suivant acte notarié du 19 décembre 2007, une différenciation au niveau du régime de la plus-value pour chacune des deux moitiés doit être opérée.

Quant à la valeur du prélèvement à mettre en compte concernant le terrain de ..., trois montants ont été mis en avant par les parties. Dans un ordre subsidiaire d'idées, la partie appelante argue principalement que le montant de 150.000.- €, tel que figurant à l'acte de donation litigieux, est à prendre en compte, sinon subsidiairement le montant retenu par l'architecte ... par elle mandaté arrivant à une valeur maximale à retenir de 168.000.- €. Le bureau d'imposition par contre avait mis en compte une valeur estimée de réalisation de 234.000.- €

Il est constant en cause que la valeur du terrain à mettre en compte en tant que prélèvement privé du patrimoine d'exploitation doit correspondre, d'après les dispositions de l'article 43, paragraphe (1), LIR suivant la valeur d'exploitation au sens de l'article 27, paragraphe (1), LIR, c'est-à-dire le prix qu'un acquéreur de l'entreprise entière attribuerait au bien envisagé dans le cadre du prix d'acquisition global, dans un esprit de continuation de l'exploitation, de sorte à équivaloir à une valeur réaliste du prix du marché ainsi défini pouvant être considérée comme correspondant à la valeur d'exploitation, étant entendu que bien évidemment la valeur au moment du prélèvement, c'est-à-dire en l'année 2007, est à

retenir, étant également constant que depuis lors les prix à l'are des terrains à bâtir plus précisément dans la commune de ... n'ont cessé d'aller en augmentant et qu'*ex post* il convient d'éviter toute erreur de perspective issue d'une vue générée à partir de prix à l'are plus récents et partant plus élevés.

En principe, s'agissant d'une aliénation, même à titre gratuit, effectuée par acte notarié soumis à l'obligation d'enregistrement, la valeur retenue par l'administration de l'Enregistrement et des Domaines en vue d'asseoir le droit d'enregistrement perçu doit, en règle générale, être considérée comme étant une juste valeur de perception correspondant de la sorte à une valeur proche du prix du marché du moment, sauf indices contraires manifestes et pertinents. Or, la valeur retenue par l'administration de l'Enregistrement et des Domaines pour percevoir les droits d'enregistrement par rapport à l'acte de donation litigieux se trouve corroborée par l'expertise du bureau d'architecture ..., versée au dossier, somme toute proche de la valeur retenue dans l'acte de donation en question, en ce que le maximum y référé comme prix à l'are excède d'à peine 10 % la valeur figurant audit acte.

Dès lors, par réformation du jugement dont appel, il convient de réformer les bulletins d'imposition litigieux dans le sens de voir tenir compte, à la base du calcul de la plus-value à mettre en compte, d'une valeur d'exploitation de 150.000.- € et non pas de 234.000.- €

Concernant le terrain de ..., il convient tout d'abord de dégager à partir de l'ensemble des pièces versées au dossier et notamment de celles ayant trait à la réglementation communale d'urbanisme et plus précisément au plan d'aménagement général de la commune de ... – quoique lacunaire et non complet – telle qu'applicable en 2007, que le terrain litigieux, appert dans son intégralité comme ayant fait partie du périmètre d'agglomération et doit dès lors être considéré quant à sa nature intrinsèque et sa vocation comme terrain constructible, sinon comme terrain à bâtir au sens des dispositions de la loi du 30 juillet 2002.

Ainsi, s'il n'est effectivement pas établi au dossier que lors de la vente du 19 décembre 2007, le terrain en question était prêt à recevoir une construction, il n'en reste pas moins que la *vocation* de terrain à bâtir se trouve nettement retracée en cause et que plus particulièrement le prix de vente réalisé et, par conséquent, la plus-value mise en compte à travers les bulletins d'impôt litigieux, dénotent une multiplication considérable de la valeur du terrain, acquis par sa propriétaire en l'an 2000, pour ce qui est de la première partie, en tant que simple pré et suivant un prix à l'are plutôt modique. Dès lors, la classification de terrain à bâtir au sens de la loi du 30 juillet 2002 se justifie encore sur base des considérations de réalisme fiscal.

Dans la mesure de l'applicabilité de la loi du 30 juillet 2002 à l'exercice fiscal 2007, la partie appelante est appelée à bénéficier du taux d'imposition et des modalités prévus par l'article 2 de cette loi dans le chef de personnes physiques concernant l'aliénation de terrains faisant partie de leur patrimoine privé, pour le calcul de la plus-value à imposer.

En ce qui concerne la moitié de la place à bâtir ayant fait partie du patrimoine d'exploitation de Madame ..., le bénéfice commercial à dégager est appelé à voir tenir compte de l'exemption de 25% prévue par l'article 3 de la loi du 30 juillet 2002 dans la mesure où sa vocation de terrain à bâtir se trouve vérifiée en cause d'après les développements qui précèdent.

La demande en allocation d'une indemnité de procédure de la partie appelante est à rejeter, les conditions afférentes telles que découlant des dispositions combinées des articles 33 et 54 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives ne se trouvant pas réunies en cause.

**Par ces motifs,**

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause ;

déclare l'appel recevable ;

au fond, le dit justifié ;

réformant, dit que relativement au terrain litigieux de ... une valeur de 150.000.- € au lieu de celle retenue de 234.000.- € est à prendre en compte au niveau du calcul de la plus-value s'analysant en tant que bénéfice commercial imposable ;

dit encore que le terrain litigieux de ... avait en 2007 une vocation de terrain à bâtir, dont une moitié est à considérer comme ayant fait partie du patrimoine privé de sa propriétaire et l'autre comme ayant fait partie de son patrimoine d'exploitation, entraînant pour la première moitié un calcul de la plus-value issue de l'aliénation d'un bien ayant appartenu à une personne privée en application des dispositions de la loi du 30 juillet 2002 et, pour la seconde moitié, le calcul d'une plus-value s'analysant en un bénéfice commercial tenant compte de l'exemption prévue à l'article 3 de la loi du 30 juillet 2002 ;

renvoie le dossier devant le directeur de l'administration des Contributions directes aux fins de continuation au bureau d'imposition pour exécution ;

confirme le jugement dont appel pour le surplus ;

déboute la partie appelante de sa demande en allocation d'une indemnité de procédure ;

condamne l'Etat aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par :

Francis DELAPORTE, président,  
Serge SCHROEDER, premier conseiller,  
Martine GILLARDIN, conseiller,

et lu par le président en l'audience publique à Luxembourg au local ordinaire des audiences de la Cour à la date indiquée en tête, en présence du greffier en chef de la Cour Erny MAY.

s. MAY

s. DELAPORTE